



PERSEPSI AUDITOR DAN AUDITEE ATAS PENGGUNAAN FAKTOR-FAKTOR KUALITATIF MATERIALITAS PADA BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

Dwinanda Harsa, Darsono¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

The aims of this research is to examine the perceptions of auditors and auditees on the use of qualitative materiality factors in the context of the formulation audit opinion by BPK RI and to examine the perceptions of auditors and auditees for the consequences that may arise if the qualitative materiality factors implemented by BPK RI.

The population of this study is BPK RI's auditors in 34 provinces and BPK RI's auditees in this case the provincial, district and city's government which are represented by the management at BPKD and Inspektorat. Research sampel obtained in this study is 167 BPK RI's auditors and 32 BPK RI's auditees as respondent. Respondents were given a questionnaire and asked to respond within five Likert scale. Data were analyzed using non-parametric statistical test Mann-Whitney U-test.

The results indicate that there are differences in the perception on the use of qualitative materiality factors which the auditors tend to agree while the auditees tend neutral. The results showed that the auditors and auditees have the same perception of the use of qualitative materiality will improve the quality of BPK RI's audit and will generate a positive response from the public related to BPK RI's Audit, and different perceptions of the use of qualitative materiality will improve the quality of financial reporting.

Keywords: perception, audit, auditing, materiality, qualitative materiality.

PENDAHULUAN

Materialitas merupakan besarnya salah saji informasi keuangan yang dengan memperhitungkan situasinya, menyebabkan pertimbangan seseorang yang mengandalkan informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh salah saji tersebut (Arens dan Loebbecke, 2012). Konsep materialitas digunakan dalam setiap proses audit atas laporan keuangan yaitu pada semua tahap audit, dimulai dari perencanaan, pekerjaan lapangan, hingga proses penyusunan laporan akhir.

Pendekatan tradisional dalam menilai materialitas pada penyelesaian audit lebih didominasi dengan metode kuantitatif, yaitu materialitas ditetapkan pada suatu variabel kuantitatif tertentu yang digunakan sebagai standar, sebagai ambang batas yang berfungsi untuk membedakan pentingnya atau signifikan tidaknya salah saji yang terdeteksi. Dengan pendekatan ini, salah saji yang berada diatas batas yang ditetapkan akan dianggap material dan berada di bawah batas yang ditetapkan dianggap tidak material. Selain dengan pendekatan kuantitatif terdapat juga penilaian materialitas dengan pendekatan kualitatif yaitu pendekatan materialitas yang lebih menitikberatkan pada pertimbangan professional auditor yang didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, serta pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) merupakan salah satu lembaga audit pemerintah terbesar di Indonesia yang bertugas melakukan pemeriksaan atas keuangan negara dan keuangan daerah. Sebagai lembaga yang bertugas melaksanakan fungsi audit, BPK RI telah

¹ Corresponding Author

memiliki standar audit tersendiri melalui Peraturan BPK RI nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Selain itu juga BPK RI juga memiliki peraturan-peraturan teknis yang mengatur mengenai pelaksanaan audit oleh auditor BPK RI antara lain ialah Keputusan BPK RI nomor 04/K/I-XIII.2//2012 tanggal 24 September 2012 tentang pelaporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah serta Keputusan BPK RI nomor 05/K/I-XIII.2/10/2013 tentang petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan.

Berdasarkan SPKN dan peraturan-peraturan teknis diketahui bahwa Auditor BPK RI dalam mengevaluasi salah saji yang mempengaruhi opini harus mempertimbangkan baik faktor kuantitatif maupun faktor kualitatif materialitas. Namun, dalam pelaksanaan penyusunan pelaporan oleh Auditor BPK RI beberapa tahun terakhir ini, konsep materialitas yang digunakan dalam mengevaluasi salah saji lebih cenderung hanya mempertimbangkan segi kuantitatif yaitu dari persentase nilai belanja pemerintah daerah (Panduan Pemeriksaan Keuangan Daerah, BPK RI, 2012). Sedangkan pertimbangan kualitatif yang dilakukan hanya terbatas pada penting tidaknya salah saji atau potensi salah saji dikaitkan dengan asersi dan luas atau tidaknya akibat dari salah saji atau risiko kemungkinan salah saji baik jumlah akun yang terpengaruh maupun jumlah laporan yang terpengaruh tanpa menggunakan pertimbangan profesional lainnya.

Fenomena di atas menunjukkan bahwa terdapat ketidakselarasan antara aturan yang dimiliki oleh BPK RI dan pelaksanaannya oleh auditor dalam hal penggunaan materialitas dalam tahap akhir dari audit, yaitu ketika auditor menggunakannya untuk mengevaluasi signifikansi salah saji terkoreksi. Kemudian membuat keputusan tentang isi dan pendapat yang akan diberikan dalam laporan audit.

Beberapa penelitian telah dilakukan mengenai penggunaan konsep materialitas ini. Penelitian yang dilakukan oleh Chong (1992) menjelaskan bahwa kesalahan penyajian dianggap material jika pengungkapan atau tidak diungkapkannya di dalam laporan keuangan akan mempengaruhi keputusan preparer, auditor dan pengguna laporan tersebut. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Garcia, *et al.* (2010) menunjukkan bahwa sebagian besar auditor dan penyusun laporan keuangan menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif materialitas pada ISA 450.

Diungkapkan oleh Ramire dan Angel (2011) bahwa penggunaan efektif dari *International Standard on Auditing (ISA) 450* diproyeksikan positif pada kualitas informasi akuntansi dan akan memberikan kontribusi untuk mengurangi adanya kesalahan dan penyimpangan dalam laporan keuangan. Kemudian penelitian yang dilaksanakan oleh Zhou (2012) mengungkapkan bahwa berdasarkan studi kasus pada kantor audit pemerintah daerah, penelitian ini menemukan bahwa dalam menilai informasi material, audit yang dilakukan pemerintah berbeda secara signifikan dari audit perusahaan pada tiga aspek yaitu ambang batas materialitas yang ketat, fokus pada pertimbangan kualitatif materialitas serta pendapatan dan pengeluaran sebagai fokus subjek materialitas.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi auditor dan auditee atas faktor-faktor kualitatif materialitas dalam konteks perumusan opini BPK RI terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah serta untuk mengetahui persepsi auditor dan auditee mengenai konsekuensi yang dapat timbul apabila faktor-faktor kualitatif material dalam audit laporan keuangan digunakan.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Expectancy

Teori ekspektansi yang dikembangkan oleh Vroom (dikutip dari Lawler, 1971) didasarkan pada asumsi bahwa manusia adalah makhluk yang rasional dan akan memaksimalkan penghargaan yang diterimanya. Teori ini berusaha untuk menentukan bagaimana individu-individu memilih diantara perilaku-perilaku alternatif. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa motivasi individu sangat dipengaruhi oleh persepsi individu bahwa suatu perilaku tertentu akan mengarah kepada hasil tertentu dan pilihannya atas hasil tersebut, terdapat tiga elemen penting dari teori ini, yaitu:

1. *Expectancy*, yaitu keyakinan individu bahwa usaha suatu individu akan mengarah pada hasil yang diharapkan dan berdasarkan pada pengalaman sebelumnya.
2. *Instrumentality*, yaitu keyakinan individu jika seseorang mencapai hasil yang diharapkan, maka orang tersebut akan memperoleh imbal balik (penghargaan).
3. *Valency*, yaitu keyakinan individu bahwa hasil yang diperoleh memiliki beberapa nilai, baik itu positif maupun negatif.

Dalam melakukan tugas-tugasnya individu memiliki beberapa harapan akan hasil yang diperoleh dan oleh karena itu terdapat juga beberapa *instrumentality* dan *valency* yang melekat pada tingkat kinerja yang diberikan oleh individu. Pilihan untuk melakukan kinerja yang baik merupakan hasil dari harapan bahwa seseorang dapat mencapai suatu tingkatan dan keyakinan keyakinan tersebut akan menghasilkan berbagai penghargaan, dan nilai.

Persepsi

Persepsi menurut Robbins (2008) adalah suatu proses dimana individu-individu mengorganisasikan dan menginterpretasikan kesan yang ditangkap indra mereka untuk memberikan makna bagi lingkungan mereka. Namun, apa yang diterima seseorang pada dasarnya dapat berbeda dari realitas sebenarnya.

Persepsi berperan penting dalam mempengaruhi perilaku seorang individu, perilaku individu dipengaruhi oleh objektifitas persepsi individu terhadap suatu realitas, sehingga suatu realitas yang sama dapat menghasilkan interpretasi yang berbeda pada setiap individu atau kelompok. Perbedaan interpretasi tersebut timbul karena adanya berbagai karakteristik pribadi dari individu tersebut. Menurut Robbins (2008), karakteristik pribadi tersebut antara lain meliputi sikap, kepribadian, motivasi, minat, pengalaman-pengalaman masa lalu dan harapan-harapan seseorang. Karakteristik target yang diobservasi bisa memengaruhi apa yang diartikan. Konteks dimana seseorang melihat berbagai objek atau peristiwa juga penting. Waktu sebuah objek atau peristiwa dilihat dapat memengaruhi perhatian, seperti halnya lokasi, cahaya, panas, atau sejumlah faktor situasional lainnya.

Berdasarkan pada karakteristik-karakteristik yang mempengaruhi persepsi yang dikemukakan Robbins diatas, maka objek dari persepsi yang akan diuji dalam penelitian ini adalah auditor dan auditee. Dimana auditor dan auditee dapat memiliki persepsi yang sama ataupun berbeda terhadap suatu objek atau suatu realitas yaitu dalam penelitian ini realitas tersebut adalah penggunaan materialitas kualitatif dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan oleh BPK RI.

Materialitas

Menurut Arens dan Loebbecke (2012) materialitas adalah jumlah atau besarnya kekeliruan atau salah saji dalam informasi akuntansi yang dalam kaitannya dengan kondisi yang bersangkutan, mungkin membuat pertimbangan pengambilan keputusan pihak yang berkepentingan berubah atau terpengaruh oleh salah saji tersebut.

Penetapan materialitas dilakukan pada tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Pada tahap perencanaan pemeriksaan, konsep materialitas berperan sebagai pedoman dalam merencanakan program pemeriksaan. Pada tahap pelaksanaan pemeriksaan, konsep materialitas berperan sebagai pedoman dalam mengevaluasi bukti-bukti pemeriksaan. Sedangkan pada tahap pelaporan, materialitas berperan sebagai pedoman dalam menentukan opini atas laporan keuangan yang akan diberikan oleh auditor.

Selanjutnya konsep materialitas dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu :

1. Materialitas kuantitatif, merupakan pertimbangan materialitas yang menggunakan ukuran kuantitatif tertentu seperti nilai uang, jumlah waktu, frekuensi maupun jumlah unit. Angka tersebut menjadi pedoman untuk menetapkan apakah suatu salah saji yang ditemukan dalam pemeriksaan merupakan salah saji yang material. Jumlah salah saji di bawah angka tersebut tanpa dilakukannya pengamatan lebih lanjut dapat dinyatakan tidak material.
2. Materialitas Kualitatif; merupakan pertimbangan materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi

tertentu. Adapun materialitas kualitatif digunakan pada saat tahap pelaporan yaitu dalam mengevaluasi salah saji atau temuan pemeriksaan yang secara kuantitatif tidak material namun secara kualitatif atau menurut pertimbangan profesional auditor hal tersebut akan mempengaruhi keputusan pengguna laporan keuangan.

Pertimbangan Kualitatif Materialitas Berdasarkan Peraturan BPK RI

Peraturan teknis BPK RI yang di dalamnya mengatur mengenai materialitas antara lain ialah peraturan mengenai pelaporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah dan petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan. Selain itu, juga terdapat Panduan Pemeriksaan Laporan Pemeriksaan Keuangan Daerah yang diterbitkan setiap tahun.

Pertimbangan auditor tentang materialitas merupakan pertimbangan yang bersifat profesional dan dipengaruhi oleh persepsi yang wajar tentang keandalan dan kepercayaan atas laporan keuangan yang diperiksa. Materialitas mengandung unsur subjektivitas tergantung pada sudut pandang, waktu, dan kondisi pihak yang berkepentingan. Namun, penilaian subjektivitas yang sama dari banyak pihak dapat mengarah pada suatu objektivitas.

Dalam menentukan materialitas kualitatif, tidak terdapat kriteria yang baku, namun terdapat faktor yang harus dipertimbangkan pemeriksa dalam menentukan materialitas, yaitu :

1. tingkat kepentingan para pihak terkait terhadap objek yang diperiksa, misalnya pada objek laporan keuangan pemerintah, pengguna laporan keuangan memiliki kepentingan yang tinggi terhadap masalah legalitas dan ketaatan pada ketentuan yang berlaku.
2. batasan materialitas untuk penugasan pemeriksaan, misalnya batasan materialitas pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat cenderung konservatif karena sektor publik lebih mementingkan pengujian terhadap legalitas, ketaatan terhadap ketentuan yang berlaku.

Selanjutnya petunjuk teknis penetapan batas materialitas pemeriksaan keuangan juga menyatakan bahwa faktor kualitatif yang dapat dijadikan pertimbangan dalam menentukan tingkat materialitas pada tingkat laporan keuangan di antaranya adalah pengendalian intern dan ketidakwajaran laporan keuangan. Adanya salah saji baik disengaja atau tidak merupakan dampak dari kelemahan pengendalian intern. Pemeriksa juga perlu menerapkan sikap skeptis yang profesional dalam menentukan apakah suatu salah saji yang tidak material sebenarnya merupakan praktik-praktik kecurangan dalam pelaporan keuangan. Pemeriksa harus menetapkan sikap skeptis yang profesional dalam menentukan apakah manajemen dengan sengaja menyajikan secara salah beberapa akun tertentu (yang mungkin dilakukan pada angka di bawah batas materialitas) untuk memanipulasi angka laba. Pemeriksa juga harus menaruh curiga apabila praktik akuntansi yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa tampaknya bertentangan dengan standar akuntansi yang berlaku umum.

Sedangkan faktor kualitatif yang harus dipertimbangkan oleh pemeriksa dalam menentukan tingkat materialitas pada tingkat akun adalah signifikansi kesalahan tersebut terhadap sebuah entitas yang diperiksa, hubungannya terhadap laporan keuangan (misalnya, kesalahan tersebut dapat mempengaruhi penyajian banyak hal dalam laporan keuangan), serta dampak dari kesalahan tersebut terhadap laporan keuangan.

Berbeda dengan petunjuk teknis tersebut, Panduan Pemeriksaan Laporan Pemeriksaan Keuangan Daerah Tahun 2012, BPK RI menjelaskan pertimbangan materialitas dengan lebih terinci. Panduan tersebut menjelaskan bahwa dalam mempertimbangkan suatu materialitas, pemeriksa harus mempertimbangkan faktor-faktor kuantitatif dan faktor kualitatif. Jenis salah saji tertentu mungkin lebih penting bagi para pemakai dibandingkan salah saji lainnya, sekalipun nilainya sama. Sebagai contoh:

1. Jumlah yang melibatkan kecurangan biasanya dianggap lebih penting ketimbang kesalahan yang tidak disengaja dengan nilai yang sama, karena kecurangan itu mencerminkan tingkat kejujuran serta reliabilitas manajemen atau personil lain yang terlibat. Sebagai contoh, sebagian besar pemakai menganggap salah saji persediaan yang disengaja lebih penting ketimbang kesalahan klerikal dalam persediaan dengan nilai yang sama.
2. Salah saji yang sebenarnya kecil bisa menjadi material jika ada konsekuensi yang mungkin timbul dari kewajiban kontraktual. Katakanlah bahwa modal kerja bersih yang tercantum

dalam laporan keuangan sedikit lebih tinggi dari nilai minimum yang disyaratkan dalam perjanjian pinjaman. Jika modal kerja bersih yang sebenarnya lebih kecil dari nilai minimum yang disyaratkan itu, yang menimbulkan *default* atas pinjaman itu, klasifikasi kewajiban lancar dan tidak lancar akan terpengaruh secara material.

3. Salah saji yang sebenarnya tidak material dapat saja menjadi material jika mempengaruhi SILPA.

Dalam memilih opini yang tepat, pemeriksa perlu mempertimbangkan faktor-faktor kualitatif sebagai berikut:

1. Penting tidaknya salah saji atau potensi salah saji dikaitkan dengan asersi. Jika hanya menyangkut asersi *valuation* dan *presentation*, opini yang diberikan bisa WDP. Namun, jika menyangkut asersi *existency* atau *occurrence, right and obligation* dan *completeness*, opini yang diberikan dapat Tidak Wajar atau Tidak Memberikan Pendapat; dan
2. Luas atau tidaknya akibat dari salah saji atau risiko kemungkinan salah saji baik jumlah akun yang terpengaruh maupun jumlah laporan yang terpengaruh.

Pertimbangan Kualitatif Materialitas Berdasarkan Standar Internasional

Standar internasional yang terkait dengan materialitas ialah ISA 320 dan ISA 450. ISA 320 mengatur materialitas dalam proses perencanaan dan pelaksanaan audit di lapangan. Sedangkan ISA 450 mengatur proses evaluasi salah saji yang teridentifikasi dalam proses audit.

Pada ISA 320 dan 450 dijelaskan bahwa dalam proses evaluasi atas salah saji yang teridentifikasi dalam audit, auditor harus menentukan apakah salah saji yang tidak terkoreksi, material secara individual atau dalam agregat. Dalam membuat keputusan ini, auditor harus mempertimbangkan:

1. ukuran dan sifat dari salah saji, baik dalam kaitannya dengan kelas tertentu transaksi, saldo akun atau pengungkapan dan laporan keuangan secara keseluruhan, dan keadaan tertentu terjadinya; dan
2. Pengaruh salah saji dikoreksi terkait dengan periode sebelumnya pada kelas yang relevan transaksi, saldo akun atau pengungkapan, dan laporan keuangan secara keseluruhan.,

Selain kedua hal tersebut auditor juga harus mempertimbangkan faktor kualitatif materialitas, yaitu keadaan-keadaan yang terkait dengan beberapa salah saji yang dapat menyebabkan auditor menilai salah saji tersebut material, baik secara tersendiri atau bersama sama dengan salah saji lainnya yang diakumulasikan selama audit, walaupun salah saji tersebut lebih rendah dari materialitas laporan keuangan secara keseluruhan.

ISA 450 telah memberikan beberapa contoh keadaan yang dapat mempengaruhi salah saji sehingga salah saji tersebut dinyatakan material walaupun tidak material secara ukuran. Keadaan tersebut ialah sejauh mana suatu salah saji:

1. Mempengaruhi kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.
2. Mempengaruhi kepatuhan terhadap perjanjian utang atau persyaratan kontrak lainnya.
3. Berkaitan dengan kesalahan pemilihan atau penerapan suatu kebijakan akuntansi yang tidak memiliki dampak/pengaruh material terhadap laporan keuangan periode berjalan, namun cenderung akan berdampak material terhadap laporan keuangan periode mendatang.
4. Menutupi perubahan dalam laba atau tren lain, terutama dalam konteks keadaan/kondisi ekonomi dan industri secara umum.
5. Mempengaruhi rasio-rasio yang digunakan untuk menilai posisi keuangan entitas, hasil usaha atau arus kas.
6. Mempengaruhi informasi dari segmen yang disajikan dalam laporan keuangan.
7. Memiliki efek peningkatan kompensasi terhadap manajemen, misalnya dengan memastikan bahwa persyaratan-persyaratan untuk pemberian bonus atau insentif lainnya telah terpenuhi.
8. Signifikan dengan memperhatikan pemahaman auditor atas pengetahuan yang telah diketahui sebelumnya kepada pengguna, misalnya, dalam kaitannya dengan prediksi laba.
9. Berhubungan dengan transaksi yang melibatkan pihak tertentu (kolusi).
10. Merupakan kelalaian atas informasi yang tidak secara khusus disyaratkan dalam kerangka

pelaporan keuangan yang berlaku tetapi, dalam penilaian auditor informasi tersebut penting bagi pemahaman pengguna terhadap posisi keuangan, kinerja keuangan atau arus kas entitas; atau

11. Mempengaruhi informasi lain yang akan dikomunikasikan dalam dokumen-dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit (yang secara wajar dapat diharapkan untuk mempengaruhi keputusan ekonomi para pengguna laporan keuangan).

Persepsi Auditor dan Auditee atas Penggunaan Faktor-faktor kualitatif materialitas

Faktor-faktor kualitatif materialitas merupakan faktor materialitas yang menggunakan ukuran kualitatif yang lebih ditentukan pada pertimbangan profesional. Pertimbangan profesional tersebut didasarkan pada cara pandang, pengetahuan, dan pengalaman pada situasi dan kondisi tertentu (BPK RI, 2008). Beberapa penelitian telah dilakukan untuk meneliti penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas ini. Penelitian-penelitian tersebut mengungkapkan bahwa sebagian besar auditor menyetujui penerbitan laporan audit wajar dengan pengecualian ketika laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang berada di bawah tingkat materialitas tetapi terkait dengan faktor kualitatif materialitas (Garcia, 2011). Selain itu, Zhou (2012) mengungkapkan bahwa pada kantor audit pemerintah daerah dalam menilai informasi material, audit yang dilakukan pemerintah selain menggunakan ambang batas materialitas yang ketat juga difokuskan pada pertimbangan kualitatif materialitas serta pendapatan dan pengeluaran sebagai fokus subjek materialitas subyek.

Sebagai dampak dari penggunaan pertimbangan materialitas kualitatif oleh auditor, maka auditee selaku penyusun laporan keuangan juga harus memahami mengenai hal ini. Penelitian oleh Chong (1992) menunjukkan baik profesi audit dan penyusun laporan keuangan harus mempertimbangkan sejauh mana suatu kesalahan penyajian dianggap material. Berdasarkan teori persepsi dan penelitian yang sudah ada tersebut, penelitian ini mengasumsikan baik auditor maupun auditee memiliki persepsi masing-masing terkait apakah faktor-faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI dalam penyusunan laporan hasil pemeriksanaannya. Dengan demikian, dari uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H₁: Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

Konsekuensi Penggunaan Faktor-Faktor Kualitatif Materialitas

Konsekuensi adalah perubahan yang terjadi pada individu atau suatu sistem sosial sebagai hasil pengadopsian atau penolakan terhadap suatu inovasi. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan BPK RI, penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas tentu akan membawa konsekuensi tersendiri.

William (2002) menyatakan. materialitas kuantitatif risiko tidak mempengaruhi penilaian etika manajemen terhadap kecurangan, penelitian terhadap akuntan register mengindikasikan bahwa materialitas dan risiko secara signifikan mempengaruhi kemungkinan terjadinya kecurangan namun persepsi moral dari tindakan akuntan register tidak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa manajer eksekutif keuangan akan terus dipengaruhi oleh materialitas kuantitatif walaupun salah saji jelas material jika berdasarkan faktor-faktor kualitatif.

Dalam penelitian yang lain Mbekomize dan Hove (2012) mengungkapkan bahwa auditor di perusahaan-perusahaan besar tidak memperdulikan kemungkinan kehilangan klien jika mereka mengeluarkan pendapat yang tidak menyenangkan kepada manajemen. Implikasi dari temuan ini adalah bahwa standar, undang-undang dan peraturan yang saat ini ditetapkan untuk memastikan integritas kerja auditor memadai ketika mereka memiliki mekanisme yang lebih efektif.

Selanjutnya, Garcia, *et al* (2010) mengungkapkan dalam penelitiannya bahwa konsekuensi potensial untuk aspek yang berbeda dari penggunaan secara efektif materialitas kualitatif tersebut dapat diklasifikasikan ke dalam tiga kategori, yaitu:

1. Pengembangan dan hasil audit sebagai suatu jasa (peningkatan kualitas audit),
2. Peningkatan kualitas laporan keuangan yang dipublikasikan oleh auditee;
3. Tanggapan pengguna dan masyarakat pada umumnya terhadap hasil audit.

Berdasarkan penelitian-penelitian diatas serta teori *expectancy* dan teori persepsi maka dapat diasumsikan bahwa auditor maupun auditee memiliki persepsi masing-masing terkait konsekuensi yang mungkin timbul jika faktor-faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaannya, dengan demikian maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai :

H₂: Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai konsekuensi yang dapat timbul dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

Hipotesis diatas dapat dikembangkan menjadi tiga hipotesis yaitu:

H_{2a} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai adanya peningkatan kualitas audit sebagai konsekuensi dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

H_{2b} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai adanya peningkatan kualitas laporan keuangan sebagai konsekuensi dari penggunaan faktor kualitatif materialitas pada BPK RI.

H_{2c} Terdapat perbedaan persepsi auditor dan auditee mengenai tanggapan pengguna dan masyarakat terhadap hasil audit jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel persepsi auditor dan persepsi auditee diukur dengan menggunakan lima skala Likert, dengan format skala 1 sampai dengan skala 5. Skala 1 “Sangat tidak setuju”, skala 2 berarti “Tidak Setuju”, skala 3 berarti “Netral”, skala 4 berarti “Setuju” dan skala 5 berarti “Sangat Setuju”. Dengan demikian, semakin besar jawaban yang diberikan oleh responden (baik auditee maupun auditor), maka responden tersebut menyetujui penggunaan faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI dalam proses penyusunan laporan hasil pemeriksaannya, serta responden menyetujui atas konsekuensi yang dapat timbul dari penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI.

Penentuan Sampel

Pemilihan sampel penelitian ini di dasarkan pada metode *purposive sampling* dimana sampel yang dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria pemilihan sampel untuk auditor adalah auditor perwakilan BPK RI yang melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan untuk auditee adalah pegawai pemerintah daerah bagian keuangan/Badan Pengelola Keuangan Daerah yang menyusun laporan keuangan pemerintah daerah dan inspektorat yang melakukan revidi atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penarikan jumlah sampel pada penelitian ini mengacu pada pernyataan roescoe (dikutip dari Sekaran, 2011) bahwa ukuran sampel yang layak dalam penelitian adalah antara 30 sampai dengan 500 dan apabila dipecah ke dalam subsampel; (pria/wanita, junior/senior, dan sebagainya), ukuran minimum untuk tiap kategori adalah tepat.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis dengan non multivariate dengan menggunakan *Mann – Whitney U-test*. Pada dasarnya uji ini sama dengan uji beda uji t, namun, karena data tidak berdistribusi normal maka uji ini digunakan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian ialah persepsi dari dua kelompok independen yaitu auditor BPK RI dan auditee dari BPK RI. Kelompok auditor BPK RI ialah pegawai BPK RI yang bekerja di kantor Perwakilan BPK RI. Berdasarkan data kepegawaian di Biro Sumber Daya Manusia (SDM) diketahui jumlah auditor di Perwakilan BPK RI ialah sebanyak 1.770 auditor (sisdm.bpk.go.id) yang tersebar pada 33 kantor Perwakilan BPK RI. Sesuai dengan jumlah kantor perwakilan BPK RI tersebut maka kuesioner dikirimkan ke tujuh belas kantor Perwakilan BPK RI dengan jumlah kuesioner yang dikirim sebanyak 313 eksemplar. Dari total 313 eksemplar yang telah dikirimkan, diketahui empat belas Perwakilan BPK RI yang mengembalikan kuesioner. Sedangkan kelompok

auditee dari BPK RI ialah Bagian Keuangan/BPKD/DKPAD yang melakukan penyusunan atas laporan keuangan pemerintah daerah dan inspektoran yang melakukan revidi atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sesuai dengan Undang-undang pembentukan pemerintah daerah diketahui bahwa jumlah pemerintah daerah sebanyak 546 pemerintah daerah yang terdiri dari 34 provinsi, 415 kabupaten dan 97 kota. Sesuai dengan jumlah pemerintah daerah tersebut maka kuesioner yang dikirim untuk pemerintah daerah ialah sebanyak 100 eksemplar. Adapun ringkasan pengiriman dan penerimaan kuesioner penelitian dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 1
Ringkasan Penyebaran dan Penerimaan Kuesioner Penelitian

Uraian	Auditor		Auditee		Jumlah	
	Jml	%	Jml	%	Jml	%
Kuesioner yang disebarkan :	313	100,00	100	100,00	413	100,00
Kuesioner <i>hardcopy</i>	213	68,05	100	100,00	313	75,79
Kuesioner <i>online</i>	100	31,95	0	0,00	100	24,21
Kuesioner yang kembali	183	58,47	35	35,00	218	52,78
Kuesioner <i>hardcopy</i>	127	59,62	35	35,00	162	51,76
Kuesioner <i>online</i>	56	56,00	0	0,00	56	56,00
Kuesioner belum kembali	30	9,58	65	65,00	95	23,00
Kuesioner tidak dipakai	16	0,05	3	3,00	19	4,60
Kuesioner digunakan dalam analisis	167	53,35	32	32	199	48,18

Sumber data primer yang diolah (2014)

Tabel di atas menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang dikirim kepada auditor sebanyak 313 eksemplar. Dari total 313 eksemplar yang telah dikirimkan, diketahui jumlah total responden sebanyak 183 eksemplar (58,47%) dan jumlah kuesioner yang tidak digunakan dalam penelitian sebanyak 16 eksemplar karena pengisiannya tidak lengkap. Sedangkan untuk auditee jumlah kuesioner yang dikirim untuk pemerintah daerah ialah sebanyak 100 eksemplar. Dari 100 eksemplar kuesioner yang telah dikirimkan, kuesioner yang telah dikembalikan oleh responden ialah sebanyak 35 eksemplar (35%) dengan jumlah kuesioner yang tidak digunakan dalam penelitian sebanyak 3 eksemplar karena pengisiannya tidak lengkap.

Profil dari 199 responden diteliti dengan menggunakan kuesioner penelitian yang dikembangkan untuk memperoleh komposisi responden ditinjau dari jabatan responden. Profil responden berdasarkan jabatan disajikan dalam tabel 4.5 dan 4.6 di bawah ini:

Tabel 2
Profil Responden (Auditor) Berdasarkan Jabatan di Lapangan

Uraian	Jml	%
Auditor		
Anggota Tim Pemeriksa	106	63,5
Ketua Tim Pemeriksa	56	33,5
Pengendali Teknis	5	3
Tim Reviu Opini	0	0
Penanggung Jawab	0	0
Total	167	100
Auditee		
BPKD	28	87,5
Inspektorat	4	12,5
Total	32	100

Sumber : Data Primer Diolah, 2013

Dari tabel 3 diperoleh gambaran bahwa untuk auditor jumlah responden dengan jabatan mayoritas adalah responden jabatan anggota tim pemeriksa sebanyak 106 (63,5%) responden. Kemudian diikuti responden dengan jabatan ketua tim pemeriksa sebanyak 56 (33,5%) responden dan responden dengan jabatan pengendali teknis yakni sebanyak 5 (3%) responden.

Sedangkan untuk auditee, berdasarkan tabel 2 diketahui jumlah responden berdasarkan satuan kerja mayoritas adalah responden pada satuan kerja BPKD dengan jumlah responden sebanyak 28 (87,5%) responden, diikuti oleh responden pada satuan kerja inspektorat dengan jumlah responden sebanyak 4 (12,5%) responden.

Analisis statistik ini digunakan untuk memberikan gambaran dari suatu data yang dilihat dari nilai minimum, maksimum, mean, dan standar deviasi. Pada penelitian ini menggunakan variabel persepsi atas faktor kualitatif materialitas, persepsi atas konsekuensi berupa peningkatan kualitas hasil audit, persepsi atas konsekuensi berupa peningkatan kualitas laporan keuangan dan persepsi atas konsekuensi berupa tanggapan masyarakat atas hasil audit.

Tabel 3
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		Std. Dev
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	
persepsi atas penggunaan faktor kualitatif materialitas	9-45	27	9-45	33,97	4,744
persepsi atas konsekuensi berupa Peningkatan Kualitas Hasil Audit	6-30	18	12-30	22,51	2,767
persepsi atas konsekuensi berupa Peningkatan kualitas laporan keuangan	5-25	15	10-25	19,91	2,766
persepsi atas konsekuensi berupa Tanggapan masyarakat atas hasil audit	5-25	15	10-25	19,27	2,643

Sumber : Data Primer Diolah, 2014

Berdasarkan tabel 3 di atas dapat disajikan hasil statistik deskriptif tentang variabel-variabel penelitian sebagai berikut :

1. Variabel persepsi atas penggunaan faktor kualitatif materialitas diukur menggunakan 9 pertanyaan dengan 5 poin skala *Likert*. Kisaran teoritis adalah antara 9 sampai 45 dengan *mean* 27. Dari hasil uji statistik deskriptif pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa kisaran sesungguhnya adalah antara 9 sampai 45 dengan *mean* 33,97. Hal ini menunjukkan bahwa kisaran dan *mean* hasil pengukuran lebih tinggi dibandingkan kisaran dan *mean* teoritis dan hal ini menunjukkan bahwa tingkat persetujuan responden terhadap penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI cukup tinggi.
2. Variabel persepsi atas konsekuensi berupa peningkatan kualitas hasil audit diukur menggunakan 6 pertanyaan dengan 5 poin skala *Likert*. Kisaran teoritis adalah antara 6 sampai 30 dengan *mean* 18. Dari hasil uji statistik deskriptif pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa kisaran sesungguhnya adalah antara 12 sampai 30 dengan *mean* 22,51. Hal ini menunjukkan bahwa kisaran dan *mean* hasil pengukuran lebih tinggi dibandingkan kisaran dan *mean* teoritis dan hal ini menunjukkan bahwa tingkat harapan responden bahwa penggunaan faktor kualitatif materialitas akan menghasilkan konsekuensi peningkatan hasil audit cukup tinggi.
3. Variabel persepsi atas konsekuensi berupa peningkatan kualitas laporan keuangan diukur menggunakan 5 pertanyaan dengan 5 poin skala *Likert*. Kisaran teoritis adalah antara 5 sampai 25 dengan *mean* 15. Dari hasil uji statistik deskriptif pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa kisaran sesungguhnya adalah antara 10 sampai dengan 25 dengan *mean* 19,91. Hal ini menunjukkan bahwa kisaran dan *mean* hasil pengukuran lebih tinggi dibandingkan kisaran dan *mean* teoritis dan hal tersebut menunjukkan bahwa tingkat harapan responden terhadap penggunaan faktor kualitatif oleh BPK RI menghasilkan konsekuensi peningkatan kualitas laporan keuangan cukup tinggi.

4. Variabel persepsi atas konsekuensi berupa 1 tanggapan masyarakat atas hasil audit diukur menggunakan 5 pertanyaan dengan 5 poin skala *Likert*. Kisaran teoritis adalah antara 5 sampai 25 dengan *mean* 15. Dari hasil uji statistik deskriptif pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa kisaran sesungguhnya adalah antara 10 sampai dengan 25 dengan *mean* 19,27. Hal ini menunjukkan bahwa kisaran dan *mean* hasil pengukuran lebih tinggi dibandingkan kisaran dan *mean* teoritis dan hal tersebut menunjukkan bahwa penggunaan faktor kualitatif oleh BPK RI menghasilkan konsekuensi tanggapan masyarakat atas hasil audit yang cukup positif.

Pembahasan Hasil Penelitian

Tabel berikut merupakan hasil pengujian dengan menggunakan *Mann – Whitney U-test* terhadap hipotesis 1 dan 2 :

Tabel 4
Hasil Uji Hipotesis 1 dan 2 (Mann Whitney U-test)

Variabel	Mann-Whitney U	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
persepsi atas penggunaan faktor kualitatif materialitas (H_1)	1836,500	-2,810	0,005
persepsi atas konsekuensi berupa Peningkatan Kualitas Hasil Audit (H_{2a})	2201,500	-1,592	0,111
persepsi atas konsekuensi berupa Peningkatan kualitas laporan keuangan (H_{2b})	1964,500	-2,445	0,015
persepsi atas konsekuensi berupa Tanggapan masyarakat atas hasil audit (H_{2c})	2561,500	-0,377	0,706

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan hasil uji beda antara persepsi auditor dan auditee mengenai penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI. Berdasarkan tabel 4 tersebut diketahui bahwa nilai Z sebesar -0,2810 dengan signifikansi 0,005. Nilai signifikansi 0,005 tersebut lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor BPK RI dan Auditee (Pemerintah daerah) mengenai penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI. Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Garcia, *et al* (2010) yang menunjukkan bahwa auditor dan penyusun laporan keuangan menyetujui penggunaan faktor kualitatif materialitas pada ISA 450 dengan tingkat persetujuan yang berbeda. Selain itu, hasil pengujian hipotesis sesuai dengan teori *expectancy* dalam konteks perilaku dimana motivasi individu sangat dipengaruhi oleh persepsi individu bahwa suatu perilaku tertentu akan mengarah kepada hasil tertentu dan pilihannya atas hasil tersebut. Dalam hal penggunaan faktor kualitatif materialitas ini pilihan auditor dipengaruhi tugas pokoknya yang melakukan pemeriksaan sedangkan auditee dipengaruhi oleh harapan atas konsekuensi dari penggunaan faktor kualitatif materialitas tersebut.

Pengujian hipotesis 2a menunjukkan bahwa nilai Z sebesar -1,592 dengan signifikansi 0,111. Nilai signifikansi 0,111 tersebut lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor BPK RI dan Auditee (Pemerintah daerah) mengenai konsekuensi yang dapat timbul jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI. Atau dengan kata lain baik auditor maupun auditee memiliki harapan yang sama dalam hal penggunaan pertimbangan kualitatif materialitas oleh BPK RI akan meningkatkan kualitas hasil audit BPK RI. Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Garcia, *et al* (2010) yang menunjukkan bahwa dalam hal efek pada pengembangan dan hasil audit sebagai layanan, kedua kelompok menganggap bahwa penggunaan faktor kualitatif akan meningkatkan usaha dan beban kerja auditor, sama halnya dengan kualitas isi informasi dari laporan audit. Sementara pandangan penyusun laporan keuangan cenderung netral, auditor percaya penggunaan faktor kualitatif materialitas akan meningkatkan kegunaan dari laporan audit dan akan memberikan opini-opini audit yang lebih akurat, dan bahwa hal itu akan meningkatkan kualitas dari layanan yang ditawarkan oleh auditor.

Pengujian hipotesis 2b menunjukkan bahwa nilai Z sebesar -2,445 dengan signifikansi 0,706. Nilai signifikansi 0,706 tersebut lebih besar dari 0,05. Dengan demikian terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor BPK RI dan Auditee (Pemerintah daerah) mengenai konsekuensi yang dapat timbul jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI. Atau dengan auditor maupun auditee memiliki harapan yang berbeda dalam hal penggunaan pertimbangan kualitatif materialitas oleh BPK RI akan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Hal ini sejalan dengan teori expectancy dalam konteks perilaku dimana motivasi individu sangat dipengaruhi oleh persepsi individu bahwa suatu perilaku tertentu akan mengarah kepada hasil tertentu dan pilihannya atas hasil tersebut. Dalam hal konsekuensi peningkatan kualitas laporan keuangan ini pilihan auditee sangat dipengaruhi keyakinan bahwa penggunaan faktor kualitatif materialitas akan memberikan hasil yang positif bagi auditee, sedangkan auditor yang tidak terkait langsung dengan penyusunan laporan keuangan cenderung bersikap netral.

Pengujian hipotesis 2c menunjukkan bahwa nilai Z sebesar -0,377 dengan signifikansi 0,015. Nilai signifikansi 0,015 tersebut lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti tidak terdapat perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor BPK RI dan Auditee (Pemerintah daerah) mengenai konsekuensi yang dapat timbul jika faktor kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI. Atau dengan kata lain baik auditor maupun auditee memiliki harapan yang sama dalam hal BPK RI mempertimbangan faktor kualitatif materialitas dalam menyusun laporan hasil pemeriksaannya akan memberikan tanggapan yang positif dari masyarakat atas hasil pemeriksaan BPK RI. Hasil pengujian hipotesis ini sejalan dengan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Garcia, *et al.* (2010) yang menunjukkan bahwa kedua kelompok menganggap penggunaan faktor kualitatif materialitas meningkatkan kepercayaan serta harapan pengguna atas pekerjaan yang dilakukan oleh auditor. Kedua kelompok juga percaya bahwa penggunaan faktor kualitatif materialitas akan meningkatkan kegunaan auditor dalam hal pelayanan kepada masyarakat dan perlindungan pengguna terhadap penipuan di perusahaan. Selain itu juga kedua kelompok percaya bahwa penggunaan faktor kualitatif materialitas akan memberikan kontribusi untuk mengurangi terjadinya skandal keuangan.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis persepsi auditor dan auditee terhadap penggunaan faktor-faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI dalam penyusunan hasil pemeriksaannya. Dari hasil penelitian ini diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Berdasarkan uji hipotesis diketahui persepsi auditor BPK RI dan auditee (pemerintah daerah) berbeda yaitu auditor BPK RI lebih mendukung pertimbangan kualitatif materialitas digunakan oleh BPK RI dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaannya dibandingkan auditee (Pemerintah Daerah) yang memiliki persepsi cenderung netral.
2. Baik auditor BPK RI maupun auditee (Pemerintah Daerah) memiliki harapan yang sama dari penggunaan faktor kualitatif materialitas oleh BPK RI. Keduanya memiliki harapan bahwa penggunaan materialitas kualitatif akan meningkatkan kualitas audit yang dilaksanakan oleh BPK RI serta akan menghasilkan suatu tanggapan yang positif dari masyarakat terkait hasil audit BPK RI.
3. Auditee memiliki persepsi bahwa kualitas laporan keuangan akan meningkat jika BPK RI mempertimbangan faktor kualitatif materialitas dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan BPK RI sedangkan auditor cenderung memiliki persepsi yang netral atas hal ini.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan penelitian yaitu bahwa lingkup penelitian ini terbatas, dari 34 perwakilan BPK RI hanya tujuh belas Perwakilan BPK RI yang dikirim kuesioner dan terdapat tiga perwakilan yang tidak mengembalikan kuesioner sehingga hanya empat belas Perwakilan BPK RI yang menjadi responden penelitian. Selain itu responden auditor dalam penelitian ini sebagian besar ialah anggota tim pemeriksa dan ketua tim pemeriksa yang bertugas di lapangan, sedangkan untuk jumlah auditor dengan jabatan lebih tinggi yaitu pengendali teknis dan penanggung jawab yang melakukan review atas hasil pemeriksaan di lapangan hanya sebagian kecil. Hal ini mengakibatkan kesimpulan dari penelitian ini belum dapat digeneralisasi ke populasi yang lebih besar yaitu seluruh Auditor Perwakilan BPK RI.

REFERENSI

- Arens, A.A., Randal. J.E., dan Mark, S.B, 2012. *Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach 14th Edition*. New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Blokdijs, H.,F. Driehuisen, D.A. Simunic dan M.T Stein. 2003. Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality. "*Auditing: A journal of practice and theory*", Vol 22 No 2, h 297-307.
- BPK RI. 2007. "*Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*", BPK RI.
- , 2008. "*Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan*", BPK RI
- , 2013. "*Panduan Pemeriksaan LKPD*", BPK RI.
- Field, A. 2009. "*Discovering Statistics Using SPSS Third Edition (and sex and drugs and rock 'n' roll)*". London: SAGE Publication Ltd.
- Garcia, F.J.M., J. Montoya del Corte, dan Ana Fernandez Laviada. 2010. Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain, "*Managerial Auditing Journal*", Vol 25 No. 5, h 458-483.
- Ghozali, I. 2011. "*Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*". Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- IAASB. 2008. "*ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified During The Audit*". International Auditing and Assurance Standard Board, October. Available at: www.ifac.org
- Nelson, Mark W, S.D. Smith dan Zoe-Vonna Palmrose. 2005. The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions. "*The Accounting Review*". Vol 80 No 3. h 897-920.
- Park, James J. 2009. Assessing the Materiality of Financial Misstatements. "*The Journal of Corporation Law*", Vol. 34 No. 2, 2009.
- Peow Ng, Terence Bu dan H.T. Tan. 2007. Effects of Qualitative Factor Salience, Expressed Client Concern, and Qualitative Materiality Thresholds on Auditors' Audit Adjustment Decisions. "*Contemporary Accounting Research*", Vol 24, pp.1171-1192.
- Robbin, S and S.A. Judge. 2013. *Organizational Behaviour 15thed*. New Jersey. Pearson Education, Inc
- Sekaran, U.2011. "*Metodologi Penelitian untuk Bisnis: Edisi 4, Terjemahan*". Jakarta: Salemba Empat.
- Tuanakotta, T.M. 2013. "*Audit Berbasis ISA*". Jakarta. Salemba Empat.
- Zhou, Y dan Gangying Zhou. 2011. Establishing Judgments about Materiality in Government Audits: Experiences of Chinese Local Government Auditors. "*International Journal of Government Auditing*".
- Zhou ,Y. 2012. Government Audit Materiality: How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality. "*International Journal of Economics and Finance*", Vol. 4 No. 1.